



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Monika Kofler, Johann Steinberger und Gottfried Haselmayer über die Berufungen der KapGes, Adresse, vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, vom 4. April 2007, vom 13. März 2008 und vom 22. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vom 7. März 2007, vom 28. Feber 2008 und vom 12. Juni 2009 betreffend Feststellung der Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 EStG für die Jahre 2006 bis 2008 nach der am 10. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Es wird jeweils festgestellt, dass die Abzugssteuer 0,00 € beträgt.

Entscheidungsgründe

Die KapGes, in der Folge mit Bw. bezeichnet, hat für die Jahre 2006 bis 2008 jeweils Anträge auf bescheidmäßige Feststellung (§ 92 BAO) der Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 EStG gestellt, die im Wesentlichen wie folgt begründet wurden:

Die Bw. verwaltet als Kapitalanlagegesellschaft das Immobilien-Sondervermögen Grundstücks-Fonds XY. Dabei handelt es sich um einen offenen deutschen Immobilien-Spezialfonds, welcher eine Liegenschaft in Österreich besitzt. Einziger Anleger des Fonds ist das Kammer-Altersversorgungswerk. Dieses ist gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 3 und 4 dKStG von der deutschen Körperschaftsteuer befreit.

Mit dem Immobilienfonds-Investmentfondsgesetz (BGBl. I 80/2003) wurde in § 98 Z 5 EStG

eine neue lit. d und damit eine beschränkte Steuerpflicht für Erträge aus Immobilienfonds eingeführt, soweit sie aus österreichischen Immobilien stammen. Für Immobilien-Spezialfonds, deren Anteile nicht öffentlich angeboten werden, sieht § 99 Abs. 1 Z 6 EStG iVm § 100 Abs. 1 EStG eine Abzugssteuer in Höhe von 25 % vor.

Auch im Fall der Veranlagung sei die „deutsche Pensionskasse“ in Österreich steuerpflichtig, wodurch inländische und ausländische Pensionskassen ungleich behandelt würden. Diese Ungleichbehandlung sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit EU-widrig (entweder als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit oder als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit). Nach einem Hinweis auf deutsches Schrifttum und das Urteil „Stauffer“, C-386/04 vom 14.9.2006 des EuGH erklärte die Bw., es bestehe rechtliches Interesse an der bescheidmäßigen Feststellung der Abzugssteuer, weil es sich um ein notwendiges Mittel zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung handle.

Das Finanzamt setzte die Abzugssteuer mit Bescheiden erklärungsgemäß in folgender Höhe fest:

Jahr	Bescheid vom	Betrag
2006	07.03.2007	€ 41.248,37
2007	28.02.2008	€ 46.484,98
2008	12.06.2009	€ 116.975,77

Gegen diese Bescheide hat die Bw. jeweils berufen und den Antrag gestellt, den bekämpften Bescheid aufzuheben und dahingehend neu auszufertigen, dass die Abzugssteuer mit 0,00 € festgesetzt bzw. festgestellt wird. Die Bw. stellte jeweils einen Antrag auf mündliche Verhandlung und Senatzzuständigkeit und führte in Ergänzung ihres bisherigen Vorbringens begründend aus, einziger Anleger des Fonds sei die KammerLand – Altersversorgungswerk, eine in Deutschland von den Ertragsteuern befreite „deutsche Pensionskasse“. Eine vergleichbare „österreichische Pensionskasse“ sei in Österreich ebenfalls von den Ertragsteuern befreit. Wie sich aus der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten ergebe, verstöße eine Schlechterstellung einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft mit Sitz im EU-Ausland (hier: der KammerLand – Altersversorgungswerk) gegenüber einer vergleichbaren inländischen Körperschaft gegen EU-Recht, dies gelte auch (unter Anführung eines weiteren Urteils des EFTA-Gerichtshofs) für einen Quellensteuerabzug.

Der Bw. wurde folgende, in einem anderen Verfahren vertretene Rechtsansicht des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht:

Gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 KStG unterliegen die Einkünfte einer Körperschaft, welche weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat, grundsätzlich der beschränkten Einkommensteuerpflicht. Der Umfang der Steuerpflicht ergibt sich aus § 98 EStG.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z. 5 lit. d EStG besteht beschränkte Steuerpflicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen

im Sinne des § 27, wenn es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne der §§ 40 und 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes aus Immobilien handelt, wenn diese Immobilien im Inland gelegen sind. Dass derartige Einkünfte vorliegen ist unbestritten.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z. 6 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei Einkünften im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 5 lit. d, soweit es sich um Immobilien eines Immobilienfonds handelt, dessen Anteile im In- oder Ausland sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht nicht an einen unbestimmten Personenkreis angeboten werden, durch Steuerabzug erhoben (Abzugssteuer).

Gem. § 100 Abs. 2 haftet die Bw. für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge i.S.d. § 99 EStG.

Auf Ebene der Abzugssteuerabfuhr ist daher alles richtig gelaufen.

Auf Ebene der Pensionskasse ... ergibt sich folgendes:

Gem. § 24 Abs. 2 KStG gilt die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten (Endbesteuerung), außer es ergibt sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988, dass eine Veranlagung zu erfolgen hat. Eine Veranlagung hat gem. § 102 Abs. 3 EStG zu erfolgen, wenn die Pensionskasse ... eine Veranlagung beantragt.

Im Zuge einer solchen Veranlagung würden die steuerpflichtigen Einkünfte der KöSt unterzogen und die Abzugssteuer gem. § 99 angerechnet werden.

Ob die in Rede stehenden Einkünfte des Jahres ... nun tatsächlich steuerpflichtig sind, oder unter die Befreiung des § 5 Z. 7 i.V.m. § 6 KStG fallen, würde im Rahmen einer derartigen Antragsveranlagung entschieden werden (müssen).

Eine Entscheidung über eine Steuerbefreiung im Rahmen der Haftung für die Abzugssteuer würde im übrigen möglicherweise auch das Steuergeheimnis hinsichtlich des steuerlichen Status der ausländischen Pensionskasse verletzen.

Hingewiesen wird, dass mit BGBl. I, 52/2009 lediglich der § 6 KStG – übrigens nicht rückwirkend – geändert wurde, nicht jedoch § 5 KStG und schon gar nicht die Bestimmungen der §§ 98 ff EStG. Aus dieser Gesetzesänderung welche sich lediglich auf die persönliche bzw. sachliche Steuerbefreiung der Pensionskasse ... unter Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auswirkt, nicht jedoch auf die Steuerabfuhrverpflichtung gemäß § 99 f EStG der ... - ist nach Ansicht des Finanzamtes jedenfalls keine EU-Widrigkeit der Bestimmungen der § 98 ff EStG ableitbar.

Eine vorliegende persönliche/sachliche Steuerbefreiung aufgrund des geänderten § 6 KStG müsste die Pensionskasse ... im Zuge einer Antragsveranlagung geltend machen. Denn der Haftungspflichtigen kann – vom Anlassfall abgesehen – i.d.R. nicht zugemutet werden, eine möglicherweise vorliegende persönliche/sachliche Steuerbefreiung auf Ebene des Empfängers der Kapitaleinkünfte zu beurteilen. Dass die – mit ggst. Abzugsbesteuerung und ohne Antragsveranlagung erfolgte – Besteuerung der beschränkt steuerpflichtigen Pensionskasse ... nach vorläufiger Annahme des UFS im Hinblick auf die Befreiung vergleichbarer österreichischer Pensionskassen eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedsländern darstellt, kann seitens des Finanzamtes nicht erkannt werden.

Hingewiesen wird, dass die Pensionskasse ... bis dato keinen Antrag auf Veranlagung gestellt hat.

Aus o.a. Gründen sieht das Finanzamt keine Veranlassung, das vorgelegte Rechtsmittel mittels stattgebender Berufungsvereinstscheidung zu erledigen.

Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass für den Fall einer stattgebenden BE – mit welcher der UFS eine EU-Widrigkeit der Abzugsbesteuerung erkennen würde – eine Amtsbeschwerde nicht ins Auge gefasst wird.

Für diesen Fall sei jedoch ein Hinweis erlaubt: Sollte sich herausstellen, dass die Abzugssteuer – als Entrichtungsform der Körperschaftsteuer als solche EU-widrig ist, wäre nach Ansicht des Finanzamtes der angefochtene Bescheid gem. § 202 Abs. 2 BAO rechtswidrig erlassen worden, da die Pensionskasse ... einen Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO stellen könnte (und diesem Antrag spätestens vom UFS stattgegeben würde).

Die Bw. wurde überdies ersucht, den Nachweis zu erbringen, dass die Pensionskasse aufgrund ihrer Rechtsgrundlage (Satzung, Statut etc.) und tatsächlichen Geschäftsführung im strittigen Zeitraum die Voraussetzungen für die Befreiung von Ertragsteuern nach den Bestimmungen des § 5 Z 7 in Verbindung mit § 6 des österreichischen Körperschaftsteuergesetzes bei Annahme einer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich erfüllt bzw. inwieweit die Pensionskasse mit einer österreichischen Einrichtung, welche die oben erwähnten Voraussetzungen erfüllt, vergleichbar ist. Es wurde ersucht um Vorlage eines Nachweises, aus dem hervorgeht, dass die Pensionskasse von der deutschen Körperschaftsteuer befreit war. Weiters wurde ersucht um Vorlage der Rechtsgrundlagen des Grundstücks-Fonds XY sowie von Unterlagen, aus denen die Beteiligung der Pensionskasse daran hervorgeht. Schließlich

wurde die Bw. ersucht, die Berechnungen, die der von der Bw. vorgenommenen Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd §§ 40 und 42 des Immobilien-Investmentfonds-gesetzes in der für die jeweiligen Jahre bekannt gegebenen Höhe zugrunde liegen, vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte die Bw. folgende Unterlagen vor:

- 1 RDB-Ausdruck eines Artikels von Kleemann, taxlex 2007, 283, EU-rechtswidrige Besteuerung ausländischer Versorgungs- oder Unterstützungskassen – Folgewirkungen der EuGH-Urteile Denkavit und Walter Stauffer
- eine UFS-Entscheidung GZ. RV/2343-W/05 (anonymisiert)
- die Satzung des Altersversorgungswerks der KammerLand, Stand 1.1.2007
- eine Bescheinigung über die Steuerbefreiung dieser Institution in Deutschland, welche an die niederländische Finanzbehörde gerichtet war
- einen Auszug aus dem deutschen KStG, aus dem die zur Anwendung kommende Befreiungsvorschrift in Deutschland ersichtlich ist
- die Allgemeinen und die Besonderen Vertragsbedingungen des Grundstücks-Fonds XY
- die Steuerberechnungen für die Abzugssteuer der Jahre 2006 bis 2008.

Die Bw. führte ergänzend aus, dass im gegenständlichen Fall ein Versorgungswerk einer (deutschen) Körperschaft öffentlichen Rechts und nicht eine Pensionskasse im engeren Sinn vorliege. Die entscheidende Norm sei daher § 21 Abs. 2 Ziffer 3 Teilstrich 4 des KStG, der nur inländische Versorgungswerke von der Steuerpflicht für Erträge aus Immobilienfonds befreie. Das Schrifttum vertrete die Auffassung, dass dieser Fall genauso wie der Fall der (ausländischen) Pensionskassen zu sehen sei und daher in EU-konformer Interpretation Gleichbehandlung geboten sei. Der Gesetzgeber sei diesbezüglich noch nicht tätig geworden, weil der „Druck“ von Seiten der EU-Kommission diesbezüglich offensichtlich noch nicht hoch genug sei. Die Bw. vertrete weiterhin die Auffassung, dass die Besteuerung des Altersversorgungswerks der KammerLand EU-widrig sei und diese EU-Widrigkeit auch im Rahmen der Abzugssteuer zu berücksichtigen sei. Der Verweis auf die Antragsveranlagung sei spätestens seit den EuGH-Entscheidungen Gerritse, Scorpio sowie Metallgesellschaft und Hoechst nicht mehr haltbar. Es gehe darum, dass der mit einer Rückerstattung im Veranlagungsverfahren verbundene Zinsverlust EU-rechtlich nicht vertretbar sei. Eine vergleichbare österreichische Einrichtung sei nämlich auch nicht nur von der (veranlagten) Körperschaftsteuer, sondern auch von der Quellensteuer befreit. Dasselbe gelte auch im gegenständlichen Fall: eine inländische Versorgungseinrichtung sei nicht nur gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 4 KStG von

der Körperschaftsteuer, sondern gemäß § 94 Z 6 lit. c Teilstrich 4 EStG auch von der Quellensteuer (im Fall eines inländischen Versorgungswerks eben der KEST) befreit. Eine Abzugssteuer falle nur bei beschränkter Steuerpflicht an. Die Verpflichtung einer Vorauszahlung auf eine nicht bestehende Steuerpflicht sei EU-widrig. Aufgrund der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Scorpio könnten sogar nachgewiesene Betriebsausgaben im Abzugssteuerverfahren geltend gemacht werden. Umso mehr müsse der Umstand Berücksichtigung finden, „dass schon dem Grunde nach überhaupt keine Steuerpflicht besteht“. Nach herrschender Auffassung falle eine Abzugssteuer auch dann nicht an, wenn keine Einkünfte vorliegen bzw. keine Einkunftsquelle vorliege. Wenn bei Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle keine Abzugssteuer anfalle, könne auch keine Abzugssteuer anfallen, wenn der Empfänger von Zahlungen nicht steuerpflichtig sei. Ein derart konkreter Vergleichskatalog wie bei Pensionskassen stehe nicht zur Verfügung. Die Befreiungsvorschrift des § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 4 KStG befreie vom Wortlaut her generell alle Versorgungseinrichtungen von inländischen Körperschaften öffentlichen Rechts. Verwiesen wurde auf die Körperschaftsteuerrichtlinien, denen zu entnehmen ist, dass zu den Versorgungs- oder Unterstützungsseinrichtungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts die Sozialversicherungsträger gehören sowie andere selbständige oder unselbständige Fonds, die Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger erbringen, zB Versorgungsfonds von Kammern oder gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften. Bei unselbständigen Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen sei Voraussetzung, dass die Kapitalanlagen in einem eigenen Rechnungskreis zusammengefasst und die Erträge nur für Versorgungs- und Unterstützungsziele verwendet würden.

Dem auszugsweise in Kopie vorgelegten Bericht der Kap_Ges betreffend die Prüfung des Sondervermögens Grundstücks-Fonds XY und des Jahresberichts für das Geschäftsjahr vom 1.9.2007 bis 31.8.2008 ist zu entnehmen, dass alleinige Anteilinhaberin des Sondervermögens Grundstücks-Fonds XY die Kammer_Land, Körperschaft des öffentlichen Rechts – Altersversorgungswerk, Ort, ist.

Die Bw. legte weiters eine Bescheinigung zur Vorlage bei der niederländischen Finanzbehörde des Finanzamtes FA_Bez vom 15.3.2005, gerichtet an das Altersversorgungswerk der KammerLand vor, welcher zu entnehmen ist, dass es sich bei dem Altersversorgungswerk um eine öffentlich-rechtliche Versicherungs-/Versorgungseinrichtung handelt. Das Altersversorgungswerk der KammerLand sei gem. § 5 Nr. 8 Körperschaftsteuergesetz von der Körperschaftsteuer befreit.

Die angeführte Befreiungsbestimmung hat folgenden Wortlaut:

öffentlicht-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen, deren Angehörige auf Grund einer durch Gesetz angeordneten oder auf Gesetz beruhenden Verpflichtung Mitglieder dieser Einrichtung sind, wenn die Satzung der Einrichtung die Zahlung keiner höheren jährlichen Beiträge zulässt als das Zwölffache der Beiträge, die sich bei einer Beitragsbemessungsgrundlage in Höhe der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrundlage in der allgemeinen Rentenversicherung ergeben würden. Ermögliche die Satzung der Einrichtung nur Pflichtmitgliedschaften sowie freiwillige Mitgliedschaften, die unmittelbar an eine Pflichtmitgliedschaft anschließen, so stehe dies der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn die Satzung die Zahlung keiner höheren jährlichen Beiträge zulässt als das Fünfzehnfache der Beiträge, die sich bei einer Beitragsbemessungsgrundlage in Höhe der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung ergeben würden.

Den allgemeinen Vertragsbedingungen, Fassung vom 9.10.2003, zur Regelung des Rechtsverhältnisses zwischen den Anteilinhabern der KAP-Ges, Ort2, für die von der Bw. aufgelegten Grundstücks-Sondervermögen, die nur in Verbindung mit den für das jeweilige Sondervermögen aufgestellten „Besonderen Vertragsbedingungen“ gelten, ist zu entnehmen, dass es sich um eine Kapitalanlagegesellschaft handelt, welche den Vorschriften des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG) unterliegt. Die Bw. legt das bei ihr eingelagerte Geld im eigenen Namen für gemeinschaftliche Rechnung der Einleger (Anteilinhaber) nach dem Grundsatz der Risikomischung in den nach dem KAGG zugelassenen Vermögensgegenständen gesondert vom eigenen Vermögen in Form von Sondervermögen an. Über die hieraus sich ergebenden Rechte der Anteilinhaber werden von ihr Urkunden (Anteilscheine) ausgestellt. Die Vermögensgegenstände stehen im Eigentum der Gesellschaft. Das KAGG ist mittlerweile durch das Investmentgesetz abgelöst worden.

Den vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnungen sind folgende Gewinne der jeweiligen Geschäftsjahre zu entnehmen, von denen die Abzugssteuer jeweils wie folgt berechnet wurde:

Wirtschaftsjahr			davon 25 %
von	bis	Gesamtgewinn	Abzugssteuer
01.09.2005	31.08.2006	€ 164.993,46	€ 41.248,37
01.09.2006	31.08.2007	€ 185.939,92	€ 46.484,98
01.09.2007	31.08.2008	€ 467.903,08	€ 116.975,77

Zur Vergleichbarkeit mit Pensionskassen verwies die Bw. auf die Abhandlung EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (erschienen im Linde-Verlag) von Walter Loukota, in welcher dieser unter Fußnote 1034 „Zu der praktisch nicht unbedeutenden diskriminierenden Situation bei über Immobilienfonds bezogene inländische Immobilienerträge nach § 98 Abs. 1 Z 6 lit d iVm § 99 Abs. 1 Z. 6 EStG“ auf die Ausführungen bei den Pensionskassen verwies, welche auch für die öffentlich-rechtlichen Körperschaften relevant seien. Weiters legte die Bw.

einen Auszug aus dem Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz (erschienen im Linde-Verlag) von Lang/Schuch/Staringer vor, in welchem Prillinger zu § 21 unter Rz 94 wie folgt ausführt: *In der Literatur wurden europarechtliche Bedenken dahingehend geäußert, dass § 21 Abs. 2 Z 3 vierter TS nur Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von inländischen KöR befreit und vergleichbare Einrichtungen ausländischer KöR somit dem Steuerkatalog des § 21 Abs 1 KStG iVm § 98 EStG unterliegen. Eine Diskriminierung könnte sich insbesondere bei Einkünften aus Immobilieninvestmentfonds iSd § 98 Z 5 lit. d EStG ergeben, zumal diese bei inländischen KöR im Rahmen des § 21 Abs. 2 Z 3 steuerbefreit seien.* Diesbezüglich wurde auf Kleeman, a.a.O., verwiesen.

§ 13 der vorgelegten Satzung für die Alters-, Berufsunfähigkeits- und Hinterbliebenensicherung (ABH) der KammerLand, in der Folge Altersversorgungswerk der Kammer_Land, ist zu entnehmen, dass folgende Leistungen gewährt werden:

1. Altersrente,
2. Berufsunfähigkeitsrente,
3. Witwenrente und Witwerrente,
4. Waisenrente
5. Rentenabfindung.

Im Internet abrufbaren Informationen ist zu entnehmen, dass Rechtsgrundlage der Kammer_Land § 1 des ländl Kammergesetzes für Heilberufe (HKG) ist. Gemäß § 12 HKG kann die Kammer durch Satzung eine Versorgungseinrichtung zur Sicherung der Kammermitglieder im Alter und bei Berufsunfähigkeit sowie zur Sicherung der Hinterbliebenen schaffen. Sie kann die Kammermitglieder verpflichten, Mitglied der Versorgungseinrichtung zu werden.

Der vorgelegten Satzung des Altersversorgungswerks der KammerLand ist zu entnehmen, dass die Satzung für die Alters-, Berufsunfähigkeits- und Hinterbliebenensicherung einschließlich der Anlagen 1 bis 3 der KammerLand durch das Ländliche Ministerium für Soziales, Frauen, Familie und Gesundheit durch Ersatzvornahme mit Bescheid vom 24.7.2007 in Kraft gesetzt wurde. Die Versicherungsaufsichtsrechtliche Genehmigung wurde durch das Ländliche Ministerium für Wirtschaft, Arbeit und Verkehr am 23.7.2007 erteilt. Die Alterssicherungsordnung besteht seit 1963 (gemäß Beschluss der Kamerversammlung vom 22./23.6.1963, welche mit Bescheid der Aufsichtsbehörde vom 30.8.1963 genehmigt und mehrfach abgeändert wurde).

Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens wurden dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Dieses erklärte nach teilweiser, sinngemäßer Wiederholung jener Stellungnahme, welche der Bw. bereits vorgehalten wurde, da es sich offensichtlich doch nicht um eine Pensionskasse iSd § 6 Abs. 1 KStG handle, sei auch die Auseinandersetzung mit der Frage der Vergleichbarkeit

des ausländischen Altersversorgungswerks der KammerLand mit einer inländischen befreiten Pensionskasse irrelevant. Das Gesetz beinhaltet für beschränkt Steuerpflichtige iSD § 1 Abs. 3 Z 1 KStG keine dem § 21 Abs. 2 Z. 3 KStG entsprechende Ausnahme von der Besteuerung. Die Einbehaltung der Abzugssteuer durch die ausländische Kapitalanlagegesellschaft sei daher zu Recht erfolgt.

In der am 10. Dezember 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ergänzten die Parteien ihr bisheriges Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist gegenständlich, ob der vom Finanzamt in Entsprechung der innerstaatlichen Rechtslage erlassene Bescheid dem EU-Recht widerspricht.

Gemäß § 1 Abs. 3 Z. 2 KStG sind inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 beschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 21 Abs. 2 KStG erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 2 und 3 auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Dies gilt gemäß § 21 Abs. 2 Z. 3 nicht für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren gemäß § 93 Abs. 3 des EStG 1988, die einer Versorgungs- oder Unterstützungsseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nachweislich zuzurechnen sind.

Gemäß § 93 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988 sind Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren Kapitalerträge aus Anteilscheinen an einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge.

Gemäß § 94 Z. 6 lit. c EStG 1988 hat der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) keine Kapitalertragsteuer abzuziehen bei Einkünften beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, wenn es sich um Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 und des § 93 Abs. 3 handelt, die einer Versorgungs- oder Unterstützungsseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nachweislich zuzurechnen sind.

Inländische Körperschaften öffentlichen Rechts sind daher mit ihren Kapitalerträgen aus Anteilscheinen an einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge, die einer Versorgungs- oder Unterstützungsseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nachweislich zuzurechnen sind, steuerbefreit. Eine Abzugssteuer wird nicht erhoben.

Demgegenüber gilt für ausländische Körperschaften öffentlichen Rechts Folgendes:

Gemäß § 1 Abs. 3 Z. 1 KStG sind beschränkt steuerpflichtig Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 KStG gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG, dass sich die Steuerpflicht nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988 erstreckt.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z. 5 lit. d) EStG unterliegen der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3) nur Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27, wenn es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne der §§ 40 und 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes aus Immobilien handelt, wenn diese Immobilien im Inland gelegen sind.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z. 6 EStG in der bis 3.8.2006 geltenden Fassung wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugssteuer) bei Einkünften im Sinne des § 98 Z. 5 lit. d, soweit es sich nicht um Immobilien eines ausländischen Immobilienfonds im Sinne des § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes handelt, dessen Anteile im In- oder Ausland öffentlich angeboten werden.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z. 6 EStG in der ab 3.8.2006 geltenden Fassung wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugssteuer) bei Einkünften im Sinne des § 98 Abs. 1 Z. 5 lit. d, soweit es sich um Immobilien eines Immobilienfonds handelt, dessen Anteile im In- oder Ausland sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht nicht an einen unbestimmten Personenkreis angeboten werden.

Gemäß § 24 Abs. 2 KStG gilt die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des EStG 1988, dass eine Veranlagung zu erfolgen hat.

Gemäß § 102 Abs. 1 Z. 3 EStG sind u.a. Einkünfte, von denen eine Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z. 1, 3, 4, 5 oder 6 zu erheben ist, über Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen zur Einkommensteuer zu veranlagen.

Während daher im Fall von inländischen Körperschaften öffentlichen Rechts hinsichtlich der gegenständlichen Kapitalerträge weder eine Steuerpflicht besteht noch eine Abzugssteuer erhoben wird, wird im Fall von ausländischen Körperschaften öffentlichen Rechts hinsichtlich der aus einer vergleichbaren Kapitalveranlagung erzielten Kapitalerträge eine Abzugssteuer von 25 % erhoben, die auch im Wege der Veranlagung nach den geltenden innerstaatlichen Bestimmungen zu keiner Gutschrift führt.

Das Finanzamt rechtfertigt – unabhängig davon, ob die Steuer im Wege der Veranlagung allenfalls gutgeschrieben werden müsste – die Erhebung einer Abzugssteuer damit, dass es

der Haftungspflichtigen in der Regel nicht zugemutet werden könne, eine möglicherweise vorliegende persönliche/sachliche Steuerbefreiung auf Ebene des Empfängers der Kapitaleinkünfte zu beurteilen.

Warum es der in Deutschland ansässigen Haftungspflichtigen zwar möglich sein soll, im Fall einer inländischen Körperschaft öffentlichen Rechts zu beurteilen, ob die Voraussetzungen des § 94 Z. 6 lit. c EStG 1988 gegeben sind, nicht jedoch möglich sein soll, dieselbe Beurteilung hinsichtlich einer deutschen Körperschaft öffentlichen Rechts vorzunehmen, hat das Finanzamt nicht dargelegt.

Nach der Judikatur des EuGH fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedsstaaten, diese müssen ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (vgl. EuGH 14.9.2006, RS Stauffer C-386/04 Rz15 und die dort zitierte Judikatur).

Es ist gegenständlich zu prüfen, ob die auf Kapitalerträge deutscher Körperschaften öffentlichen Rechts, die deren Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen zuzurechnen sind, anzuwendende Abzugsbesteuerung mit dem Recht der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere mit der Kapitalverkehrsfreiheit, vereinbart werden kann.

Gemäß Artikel 63 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, in der Folge EG-Vertrag, (ex-Artikel 56 EGV) sind im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Gemäß Artikel 65 Abs. 1 (ex-Artikel 58 EGV) leg. cit. berührt Artikel 63 nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

- a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,
- b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

Gemäß § 65 Abs. 3 dürfen die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen.

Der EG-Vertrag gewährleistet die Freiheit des Kapitalverkehrs, indem er alle ungerechtfertigten Beschränkungen verbietet (Art 63 EG-Vertrag). Damit ein Kapitalverkehr den Schutz des EG-Vertrages erhält, muss ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegen. Da die

Begriffe Kapital- und Zahlungsverkehr in Art 63 EG-Vertrag nicht näher definiert sind, wird nach ständiger Rechtsprechung die Nomenklatur für den Kapitalverkehr gemäß der Richtlinie 88/361/EWG als Auslegungshinweis für den Begriff des Kapitalverkehrs herangezogen (EuGH 14.9.2006, RS Stauffer C-386/04 Rn 22). Gemäß Anhang I der genannten Richtlinie gehören auch Immobilieninvestitionen von Gebietsfremden im Inland zu den aufgezählten Kapitalbewegungen. Daraus folgt, dass sowohl das Eigentum an einem Grundstück, als auch dessen Nutzung unter den freien Kapitalverkehr fallen (EuGH 14.9.2006, RS Stauffer C-386/04 Rn 24). Als juristische Person aus einem Mitgliedsstaat der EU fällt die Bw. auch unter den persönlichen Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit (vgl. UFS vom 30.9.2009, RV/2343-W/05).

Um festzustellen, ob die nationale Regelung zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne des Art 63 EG-Vertrag führt, ist zunächst zu prüfen, ob die Anwendung der geltenden gesetzlichen Bestimmungen den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr stärker einengt als den innerstaatlichen.

Dass die Steuerbefreiung nur für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren gemäß § 93 Abs. 3 des EStG 1988 gewährt wird, die einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts zuzurechnen sind, beeinträchtigt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat liegt. Diese Ungleichbehandlung ist geeignet, im EU-Ausland ansässige Körperschaften öffentlichen Rechts von der Kapitalanlage in österreichische Immobilien über einen ausländischen Immobilienspezialfonds abzuhalten. Sie macht aber auch die Kapitalanlage in inländische Immobilien durch Immobilienspezialfonds im Ausland weniger attraktiv und ist daher geeignet, auch in das Recht der Kapitalanlagegesellschaften, Kapital anzusammeln, einzutreten, zumal die gegenständliche Körperschaft öffentlichen Rechts in Deutschland mit ihren entsprechenden Kapitalerträgen steuerbefreit ist.

Es ist zu prüfen, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Bestimmungen des EG-Vertrages gerechtfertigt werden kann.

Aus Art 65 Abs. 3 EG-Vertrag ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandelt, nur dann mit den Bestimmungen des EG-Vertrages vereinbar ist, wenn sie weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

Aus diesem Grund muss geklärt werden, ob sich die ausländische und eine inländische Körperschaft des öffentlichen Rechts in einer vergleichbaren Situation befinden.

Da bei einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts einzige Voraussetzung ist, dass die Erträge einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung zuzurechnen sind, ist Voraussetzung der Vergleichbarkeit, ob auch ausländische Körperschaften öffentlichen Rechts vergleichbare Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen unterhalten.

Bei der Bw. handelt es sich um eine Kammer, deren gesetzliche Grundlage das Ländliche Kammergesetz für Heilberufe (HKG) ist. Die Bw. ist gemäß § 1 HKG eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Die Kammern können gemäß § 12 HKG Versorgungseinrichtungen unterhalten, welche Alters-, Berufsunfähigkeit-, Witwen-, Witwer- und Waisenrenten sowie andere durch Satzung vorgesehene Leistungen gewähren. Gemäß § 1 der Satzung ist das gegenständliche Altersversorgungswerk eine teilrechtsfähige Einrichtung der KammerLand, Körperschaft des öffentlichen Rechts, mit Sitz in Ort. Aufgabe des Altersversorgungswerkes ist es, als Pflichteinrichtung die Kammerangehörigen im Alter und bei Berufsunfähigkeit sowie deren Hinterbliebene durch Versorgungsleistungen nach Maßgabe dieser Satzung zu sichern. Das Altersversorgungswerk kann im Rechtsverkehr unter seinem eigenen Namen handeln, klagen oder verklagt werden. Das Altersversorgungswerk verwaltet ein eigenes Vermögen, das nicht für die Verbindlichkeiten der Kammer_Land haftet. Das Vermögen der Kammer haftet nicht für Verbindlichkeiten des Altersversorgungswerkes.

Derartige Einrichtungen werden auch von inländischen Körperschaften öffentlichen Rechts, insbesondere von den Kammern der selbständig Erwerbstätigen, unterhalten.

Sinn dieser Einrichtungen ist die Versorgung von Mitgliedern der Kammern und deren Hinterbliebenen im Fall der Berufsunfähigkeit, des Alters und des Ablebens. Ein wesentlicher Unterschied der österreichischen und der deutschen Kammern oder ihrer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen, der eine Vergleichbarkeit ausschließen würde, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht ersichtlich. Auch das Finanzamt hat einen derartigen Unterschied nicht dargelegt.

Liegt eine Beeinträchtigung vor, so stellt sich die Frage, ob sich diese Beeinträchtigung rechtfertigen lässt.

Die nationale Steuerregelung ist nur dann mit den Bestimmungen des EG-Vertrages vereinbar, wenn die unterschiedliche Behandlung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, wie die Bekämpfung der Steuerhinterziehung, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle und die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten, gerechtfertigt ist.

Folgende Gründe sprechen im vorliegenden Fall gegen das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes:

- Bekämpfung der Steuerhinterziehung und Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle: Im Fall von Immobilieninvestitionen in österreichische Liegenschaften im Weg eines EU-Immobilienfonds, der ausländischen aufsichtsrechtlichen Bestimmungen unterliegt, kann das Risiko der Steuerhinterziehung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden. Auch die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle ist jedenfalls durch die erhöhte Mitwirkungspflicht im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten und nicht zuletzt durch die Amtshilfemöglichkeiten gewährleistet.

- Kohärenz: Sinn der gegenständlichen Regelung ist, dass das zur Finanzierung der Leistungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen verwendete Vermögen bzw. die Einkünfte daraus steuerlich möglichst unbelastet bleiben sollen, weil die daraus bezogenen Leistungen in den Händen der Empfänger der Einkommensbesteuerung unterliegen. Damit wird eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden. Der Umstand, dass im Fall ausländischer Körperschaften öffentlichen Rechts der Steuerertrag aus der Besteuerung der ausgezahlten Leistungen nicht der Republik Österreich zufällt, rechtfertigt nicht, die aus Österreich abfließenden Kapitalerträge einer diskriminierenden Besteuerung zu unterziehen. Der Verlust des Steueraufkommens aus der Besteuerung der bezogenen Leistungen vermag keine Diskriminierung zu rechtfertigen, zumal hierdurch eine Art wirtschaftlicher Doppelbesteuerung ausgelöst würde (vgl. UFS vom 30.9.2009, RV/2343-W/05 unter Hinweis auf Walter Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht S 258 ff zu den ausländischen Pensionskassen).

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann die Verringerung von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstößenden Maßnahme angeführt werden kann.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher im gegenständlichen Fall von einer EU-widrigen Diskriminierung der ausländischen Körperschaft öffentlichen Rechts aus, weil unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden. Es ist kein Grund ersichtlich, warum eine österreichische Immobilieninvestition über einen ausländischen Immobilienfonds durch eine inländische Körperschaft öffentlichen Rechts, deren Erträge einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung zuzurechnen sind, nicht mit einer österreichischen Immobilieninvestition über einen ausländischen Immobilienfonds durch eine ausländische, in der EU-ansässige Körperschaft öffentlichen Rechts vergleichbar sein soll, deren Erträge einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung zuzurechnen sind.

Auch hinsichtlich der Zulässigkeit des von der Bw. gewählten Verfahrens zur Geltendmachung der EU-Widrigkeit des Steuerabzuges hat der Unabhängige Finanzsenat keine Bedenken. Im

EU-rechtlich gebotenen Vergleich mit einer inländischen Körperschaft öffentlichen Rechts ist auf den Umstand hinzuweisen, dass diese gemäß § 94 Z 6 lit c EStG 1988 explizit von einer vergleichbaren Abzugssteuer, nämlich der Kapitalertragsteuer befreit ist. Eine inländische Körperschaft öffentlichen Rechts ist daher nicht nur (gemäß § 21 Abs. 2 Z. 3 KStG 1988) von der veranlagten Körperschaftsteuer, sondern auch von einer Vorauszahlung auf diese in Form einer Abzugssteuer befreit und hat daher keinen vergleichbaren Liquiditäts-bzw. Zinsnachteil dergestalt, dass sie die Kapitalertragsteuer erst im Zuge einer Veranlagung zurückbekommt. Dies führt daher bereits auf Ebene der Abzugssteuer zu einer EU-Widrigkeit. Daher muss auch bei einer ausländischen Körperschaft öffentlichen Rechts die EU-Widrigkeit der Besteuerung bereits bei der Abzugssteuer berücksichtigt werden (siehe dazu auch UFS vom 30.9.2009, RV/2343-W/05 unter Hinweis auf die Ausführungen von Walter Loukota in SWI 2009/9 S 439 zu EU- und EWR-Pensionskassen).

Die EU-Widrigkeit betrifft auch Rechte der Bw. insofern, als durch die anzuwendenden Rechtsvorschriften die ausländischen Körperschaften öffentlichen Rechts ihre Rechte im Rechtsmittelweg geltend machen müssten und der damit verbundene Liquiditätsnachteil und Verwaltungsaufwand auch die Kapitalveranlagung im Wege der Bw. weniger attraktiv macht und deren Recht auf freien Kapitalverkehr insofern behindert, als sie in der Ansammlung von Kapital beeinträchtigt wird. Ein Rechtfertigungsgrund für diese Einschränkung ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht erkennbar.

Gemäß der Rechtsprechung des EuGH kommt dem Gemeinschaftsrecht - primärem wie sekundärem - ein Anwendungsvorrang zu. Der Anwendungsvorrang verlangt, dass alle Behörden (Gerichte und Verwaltungsorgane) Gemeinschaftsrecht anwenden, soweit es auf die von ihnen zu entscheidenden konkreten Fälle anwendbar ist, und diesem dabei Vorrang vor allenfalls widersprechendem staatlichem Recht geben. Da es durch die Anwendung des innerstaatlichen Rechts zu einer Verletzung einer Grundfreiheit der Bw. gekommen ist, dürfen die dem Gemeinschaftsrecht widersprechenden Normen nicht angewendet werden.

Der Berufung war daher stattzugeben.

In EU-konformer Interpretation des Einkommensteuergesetzes war daher festzustellen, dass die Abzugssteuer 0,00 € beträgt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Dezember 2009